



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de junio de 2025, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Hernández Chávez, Morales Saravia y Monteagudo Valdez pronuncia la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Solgas SA contra la Resolución 3¹, de fecha 30 de marzo de 2022, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa.

ANTECEDENTES

Con fecha 26 de julio de 2017², Solgas SA (antes Repsol YPF Comercial del Perú SA) interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicitó que se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de su derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (artículo 139, numeral 3, de la Constitución), a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal (artículo 2, numeral 20, de la Constitución), a la proscripción del abuso del derecho (artículo 103 de la Constitución), al principio de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74 de la Constitución) y al principio de razonabilidad. Sostuvo que la afectación de sus derechos se ha producido por la demora de las emplazadas en resolver sus medios impugnatorios interpuestos, que vienen devengando un incremento ilegítimo de la deuda, en virtud de la aplicación del índice de precios al consumidor.

Accesoriamente, solicitó lo siguiente:

- La inaplicación del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, así como la inaplicación de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos, en cuanto

¹ Foja 1436

² Foja 795





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios, en relación a la deuda tributaria relativa a: i) el Impuesto General a las Ventas (IGV), de enero a diciembre de 1999 y las multas asociadas a dicho concepto de la Compañía Peruana de Gas S.A.; ii) las multas vinculadas a YPF Perú S.A. por el IGV de enero a abril y de junio a noviembre de 1999; y iii) las multas vinculadas a Corpetrol S.A. por el IGV de enero a noviembre de 1999.

- Se disponga la inaplicación para el caso concreto de la compañía, del artículo 33 del Código Tributario y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, concerniente a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a: i) el IGV, de enero a diciembre de 1999 y las multas asociadas a dicho concepto de la Compañía Peruana de Gas S.A.; ii) las multas vinculadas a YPF Perú S.A. por el IGV de enero a abril y de junio a noviembre de 1999; y iii) las multas vinculadas a Corpetrol S.A. por el IGV de enero a noviembre de 1999, manteniéndose dicho interés únicamente para el periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (6 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración Tributaria, de los intereses moratorios y de la capitalización de intereses derivados de la deuda tributaria, antes detallada, y que se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario la devolución de los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados al 31 de diciembre de 2001 y/o generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario que se generó como consecuencia de dichos conceptos.

En resumen, la empresa recurrente alegó que la violación de sus derechos fundamentales señalados *supra* se ha originado por la demora arbitraria en resolver los medios impugnatorios presentados, periodo en el que se continuó devengando y aplicando los intereses moratorios fuera del plazo legal de resolución, lo que, a su consideración, genera una indebida acumulación de intereses moratorios, que resultan ser excesivos y confiscatorios.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante la Resolución 1, de agosto de 2017³, admitió a trámite la demanda de amparo.

³ Foja 864



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

Mediante escrito de fecha 16 de agosto de 2018⁴, la Procuraduría Pública de la Sunat dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa. Asimismo, contestó la demanda y solicitó que sea declarada improcedente o infundada. Sostuvo que la inaplicación de intereses moratorios pretendida por la demandante no está relacionada en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que invoca la demandante; no existe una amenaza cierta e inminente ni necesidad de tutela urgente, ya que no existe afectación concreta y actual de los derechos que alega la demandante, dado que no se ha iniciado procedimiento de cobranza coactiva, en vista de que su deuda aún no ha sido determinada de manera definitiva. Además, señaló que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria, a la cual debe acudir el recurrente para dilucidar su pretensión de aplicación de los intereses moratorios (tanto su forma de cálculo como su cómputo), además de que su imputación no vulnera *per se* derecho constitucional alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir. Agregó que la deuda tributaria corresponde ser determinada por el deudor tributario en la oportunidad debida, por lo que los intereses se generan a partir de su incumplimiento de pago y no desde su confirmación por parte del Tribunal Fiscal. También, precisó que la capitalización de los intereses es constitucional, pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir. -Además de que no se ha vulnerado el derecho al debido proceso, dado que las circunstancias objetivas del caso concreto justificaron la demora de la administración tributaria en resolver los recursos administrativos de la demandante, dado la complejidad de la materia tributaria del caso. Finalmente, señaló que la accionante no ha acreditado que el cobro de intereses moratorios haya afectado su derecho de propiedad ni que haya tenido efecto confiscatorio; y que los criterios establecidos en la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, no resultan aplicables al caso de la recurrente.

Con fecha 10 de mayo de 2019⁵, la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, dedujo la excepción de incompetencia y contestó la demanda solicitando que sea desestimada en todos sus extremos. Señaló que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria, a la cual debe acudir el recurrente para tutelar sus intereses; no existe amenaza o acto concreto que acredite la vulneración de los

⁴ Foja 994

⁵ Foja 1256



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

derechos constitucionales invocados por la recurrente ni una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere a operaciones complejas. Asimismo, sostuvo que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, ya que integran y posibilitan el deber constitucional de contribuir, pues no solo se generan para resarcir al Estado por el incumplimiento del deber constitucional, sino que constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento del deber de contribuir; y los criterios establecidos en la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, no resultan aplicables al caso de la recurrente.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante la Resolución 7, de fecha 19 de diciembre de 2019⁶, desestimó la excepción de incompetencia y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, al considerar que, a la fecha, no existe amenaza cierta e inminente de los derechos constitucionales invocados, pues, en el presente caso aún no se ha determinado la deuda que le corresponde al recurrente, ya que, aún se encuentra pendiente de resolución el recurso de apelación que formuló ante el Tribunal Fiscal.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 3, de fecha 30 de marzo de 2022⁷, confirmó la apelada en el extremo que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. De la demanda se aprecia que la recurrente pretende lo siguiente:
 - Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de su derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (artículo 139, numeral 3, de la Constitución), a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal (artículo 2, numeral 20, de la Constitución), a la proscripción del abuso del derecho (artículo 103 de la Constitución), al principio de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74 de la Constitución) y al principio de razonabilidad, producida por la demora de las emplazadas en resolver sus recursos impugnatorios interpuestos, que vienen devengando un incremento ilegítimo de la deuda, en virtud de la aplicación del índice de precios al consumidor.

⁶ Foja 1298

⁷ Foja 1436



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

- Solicitó la inaplicación a su caso del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33º del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, así como la inaplicación de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos, en cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios, en relación a la deuda tributaria relativa a: i) IGV, de enero a diciembre de 1999 y las multas asociadas a dicho concepto de la Compañía Peruana de Gas SA; ii) las multas vinculadas a YPF Perú S.A. por el IGV de enero a abril y de junio a noviembre de 1999; y iii) las multas vinculadas a Corpetrol S.A. por el IGV de enero a noviembre de 1999.
- Se disponga la inaplicación para el caso concreto de la compañía, del artículo 33 del Código Tributario y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, concerniente a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a: i) el IGV, de enero a diciembre de 1999 y las multas asociadas a dicho concepto de la Compañía Peruana de Gas S.A.; ii) las multas vinculadas a YPF Perú S.A. por el IGV de enero a abril y de junio a noviembre de 1999; y iii) las multas vinculadas a Corpetrol S.A. por el IGV de enero a noviembre de 1999. En dicho sentido, requiere que se mantenga dicho interés únicamente para el periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 (12 meses) del Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración Tributaria, de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria, antes detallada, y que se ordene a la Administración Tributaria y/o a cualquier funcionario la devolución de los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados al 31 de diciembre de 2001 y/o generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario que se generó como consecuencia de dichos conceptos.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. Este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en su portal web el 7 de febrero de 2023, ha establecido como precedente constitucional, las siguientes reglas:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido sólo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal: En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

3. En tal sentido, las pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponden ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio, esto de conformidad con el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al IGV del ejercicio 1999, generados por la demora de la Administración Tributaria en la resolución de sus recursos administrativos (reclamación y apelación) y por el plazo que se tramitó el proceso contencioso administrativo que instauró a fin de cuestionar las decisión administrativa que le fue adversa. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, en fecha 12 de agosto de 2002, la Sunat emitió en contra del recurrente la Resolución de Determinación 012-003-0002011, al encontrarse en desacuerdo, el actor, en fecha 10 de septiembre de 2002⁸, interpuso recurso de reclamación parcial; es así que, transcurrieron aproximadamente 8 años entre la fecha de interposición de dicho recurso y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia

⁸ Foja 201



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

0150140009484⁹, del 30 de diciembre de 2010. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 18 de febrero de 2011 y se resolvió, luego de aproximadamente 10 años, por Resolución del Tribunal Fiscal 07396-3-2021, de fecha 20 de agosto de 2021¹⁰, que confirmó parcialmente la Resolución de Intendencia 0150140009484; asimismo, declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia 0150140009484, en el extremo que modificó el sustento del reparo por gastos por servicios de auditoría. En dicho sentido, la demandante considera que, a la fecha, aún se encuentra en trámite el procedimiento contencioso tributario.

6. Siendo así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia, con el fin de que el demandante acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual, se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva.
7. En cuanto a la pretensión relacionada con la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contenciosa-administrativa en virtud de lo dispuesto por el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá al juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia.
8. Por último, en cuanto al pedido de la recurrente de que se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración Tributaria, de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria, antes detallada, y que se

⁹ Foja 344

¹⁰ Foja 1611



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00524-2024-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

ordene a la Sunat y/o a cualquier funcionario la devolución de los importes pagados o que se paguen por dicho concepto, dicho extremo de la demanda también corresponde ser declarado improcedente, en aplicación del artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la que la demandante puede reclamar la devolución de dichos montos; más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión referida a la inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

HERNÁNDEZ CHÁVEZ
MORALES SARA VIA
MONTEAGUDO VALDEZ

PONENTE MORALES SARA VIA